LA SETTIMANA IN BREVE

Notizie

FISCALE

IMPOSTE DIRETTE - Redditi di lavoro dipendente - Redditi assimilati

IMPOSTE DIRETTE - IRES - Enti del terzo settore

IMPOSTE INDIRETTE - IVA - Disposizioni generali - Detrazione

AGEVOLAZIONI

AGEVOLAZIONI FISCALI - Regime degli impatriati (art. 5 del DLgs. 209/2023)

LAVORO

PREVIDENZA - Contributo INPS ex L. 335/95

IMMOBILI

LOCAZIONI - Aspetti fiscali - Cedolare secca

Leggi In evidenza

IMPOSTE DIRETTE

Redditi di lavoro dipendente - Redditi assimilati - Retribuzioni convenzionali - Inapplicabilità ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (risposta interpello Agenzia delle Entrate 23.11.2026 n. 225)

Con la risposta a interpello 23.11.2026 n. 225, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sull'applicabilità dei compensi convenzionali ai contratti di collaborazione coordinata e continuativa stipulati con ONG italiana per attività di cooperante all'estero per un periodo di 12 mesi, a seguito dell'abrogazione dell'art. 54 co. 8-*bis* del TUIR.

Attività di cooperazione allo sviluppo

L'art. 28 della L. 125/2014 stabilisce che, nell'ambito delle attività di cooperazione allo sviluppo, le organizzazioni della società civile e gli altri soggetti di cui all'art. 26 (tra cui le ONG) possono impiegare all'estero personale maggiorenne italiano, europeo o di altri Stati esteri in possesso di adeguati titoli, delle conoscenze tecniche, dell'esperienza professionale e delle qualità personali necessarie, mediante la stipula di contratti, i cui contenuti sono disciplinati in sede di contrattazione collettiva, nel rispetto dei principi generali in materia di lavoro, anche autonomo, stabiliti dalla normativa italiana.

Regime fiscale per i rapporti di cooperazione

L'art. 28 co. 9 della L. 125/2014 prevede che gli obblighi fiscali, previdenziali e assicurativi delle organizzazioni e degli altri soggetti di cui all'art. 26, discendenti dal contratto col personale all'estero, sono commisurati ai compensi convenzionali da determinare annualmente con apposito decreto non regolamentare del Ministro degli Affari esteri e della cooperazione internazionale, di concerto con il Ministro del Lavoro e delle politiche sociali e con il Ministro dell'Economia e delle finanze.

Dal punto di vista fiscale, l'art. 54 co. 8-*bis* del TUIR prevedeva che, in deroga al principio della determinazione analitica del reddito, la base imponibile per i rapporti di cooperazione dei volontari e dei cooperanti veniva determinata sulla base dei compensi convenzionali fissati annualmente con apposito decreto interministeriale, indipendentemente dalla durata temporale e dalla natura del contratto purché stipulato da organizzazione non governativa riconosciuta idonea ai sensi dell'art. 28 della L. 49/87.

Tuttavia, l'art. 54 del TUIR è stato integralmente riformulato e suddiviso in più disposizioni e il co. 8-*bis* non è stato riprodotto; di conseguenza la base imponibile per i rapporti di cooperazione dei volontari e dei cooperanti non è più determinata sulla base dei compensi convenzionali ma con la modalità analitica.

In altre parole, tale abrogazione comporta che ai cooperanti di organizzazioni non governative non verrà più applicata la tassazione ai compensi convenzionali ma la determinazione del reddito in modalità analitica.

Retribuzioni convenzionali per i lavoratori dipendenti operanti all'estero

L'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR prevede un regime fiscale di vantaggio per i lavoratori italiani operanti all'estero in base al quale, ai fini della determinazione del reddito imponibile, si applicano le retribuzioni convenzionali in luogo della retribuzione effettiva.

Tale regime, afferma l'Agenzia delle Entrate, fa riferimento solo ai redditi di lavoro dipendente e pertanto non è suscettibile di applicazione analogica ad altre categorie reddituali, come i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

In sostanza, l'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR, nel fare esclusivo riferimento ai redditi di lavoro dipendente, presuppone necessariamente l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato.

Attività di cooperante all'estero con contratto di collaborazione coordinata e continuativa

Il reddito prodotto per lo svolgimento dell'attività di cooperante all'estero, in virtù del contratto di collaborazione coordinata e continuativa sottoscritto con una ONG Italiana, è riconducibile ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del TUIR.

Secondo l'Agenzia, in assenza di una disposizione normativa che, come il previgente art. 54 co. 8-*bis* del TUIR, estenda espressamente il meccanismo convenzionale ad altre tipologie contrattuali rispetto ai rapporti di lavoro dipendente, il regime convenzionale non può essere applicato ai rapporti di lavoro parasubordinato,

tra cui rientrano quelli di collaborazione coordinata e continuativa.

Di conseguenza, il reddito prodotto per lo svolgimento dell'attività di cooperante all'estero con rapporto di co.co.co. deve essere determinato secondo i criteri ordinari previsti dall'art. 52 del TUIR, che disciplina la determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, non potendosi applicare l'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR.

art. 51 co. 8 bis DPR 22.12.1986 n. 917

art. 54 DPR 22.12.1986 n. 917

Risposta interpello Agenzia Entrate 23.11.2026 n. 225

Il Quotidiano del Commercialista del 24.11.2026 - **"Retribuzioni convenzionali non estendibili ai redditi assimilati al lavoro dipendente"** - *Silvestro*

Il Sole - 24 Ore del 24.11.2026, p. 38 - **"Cooperanti, tassazione sull'effettivo compenso"** - *Sbaraglia - Sepio*

Italia Oggi del 24.11.2026, p. 26 - **"Cooperanti, co.co.co. tassata in via analitica"** - *Renda - Stancati*

Guide Eutekne - Imposte Dirette - **"Lavoro all'estero"** - *Odetto G.*

IMPOSTE DIRETTE

IRES - Enti del terzo settore - Utili da partecipazione - Rilevanza ai fini IRES (risposta interpello Agenzia delle Entrate 24.11.2026 n. 231)

Con la risposta a interpello 24.11.2026 n. 231, l'Agenzia delle Entrate ha individuato le corrette modalità di tassazione dei dividendi derivanti da una partecipazione ricevuta in donazione da una fondazione iscritta nel RUNTS come ente filantropico.

Fondazione ETS non commerciale

Nell'istanza di interpello l'ente del Terzo settore afferma di qualificarsi come ente non commerciale ex art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR, considerato che i ricavi, le rendite e i proventi riconducibili alle attività di interesse generale derivano interamente da liberalità ricevute da privati.

Sulla base di tale presupposto (non oggetto di indagine), l'Agenzia chiarisce che la distribuzione di dividendi derivanti dalla titolarità di una partecipazione societaria assume rilevanza ai fini IRES in capo alla fondazione partecipante, rientrando nell'ambito applicativo dell'art. 44 del TUIR, secondo cui sono redditi di capitale "*gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società*".

Nel caso di specie non è possibile applicare l'art. 79 co. 5-bis del DLgs. 117/2017, qualificando i dividendi come entrate di natura non commerciale, e dunque non tassabili ai fini IRES; tale disposizione assume infatti rilevanza esclusivamente per la qualificazione dell'ente del Terzo settore come commerciale o meno.

Esclusione del 50% dalla base imponibile IRES

I dividendi percepiti dalla fondazione concorrono quindi alla formazione del reddito complessivo, trattandosi a pieno titolo di redditi di capitale; al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 1 co. da 44 a 47 della L. 178/2020, i dividendi in esame possono tuttavia beneficiare dell'esclusione dalla base imponibile del 50% dei relativi importi.

Tale disposizione prevede infatti l'esclusione dal reddito imponibile del 50% degli utili percepiti dagli enti non commerciali che esercitano, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale in specifici settori.

Riduzione alla metà dell'aliquota IRES - Esclusione

Diversamente, nel caso di specie non è applicabile la riduzione alla metà dell'aliquota IRES ex art. 6 del DPR 601/73.

Tale agevolazione, pur essendo tuttora in vigore, in attesa dell'adozione del nuovo regime previsto dall'art. 1 co. 52-bis della L. 145/2018, non è applicabile agli enti del Terzo settore, per espressa disposizione normativa.

Secondo quanto previsto dall'art. 6 co. 3 del DPR 601/73, infatti, la riduzione alla metà dell'aliquota IRES " *non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore*".

art. 73 co. 1 DPR 22.12.1986 n. 917

art. 79 co. 5 bis DLgs. 3.7.2017 n. 117

Risposta interpello Agenzia Entrate 24.11.2026 n. 231

Il Quotidiano del Commercialista del 25.11.2026 - **"Redditi di capitale tassati anche se l'ETS è non commerciale"** - *Girinelli - Rivetti*

Italia Oggi del 25.11.2026, p. 32 - **"Fondazione Ets: dividendi non sfuggono alle tasse"** - *Renda - Stancati*

Guide Eutekne - Imposte Dirette - **"Terzo settore"** - *Girinelli A., Rivetti P.*

IMPOSTE INDIRETTE

IVA - Disposizioni generali - Detrazione - Detrazione IVA - Fatture infrannuali - Retroattività (Corte di Giustizia 26.11.2026 causa C-167/26 RX)

La Corte di Giustizia Ue, con sentenza 26.11.2026 relativa alla causa C-167/26 RX, ha annullato la pronuncia relativa alla causa T-689/24, che il Tribunale dell'Unione aveva pubblicato l'11.2.2026, nella quale si sosteneva che il soggetto passivo avrebbe potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte nella dichiarazione presentata per il periodo in cui soddisfaceva le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto, anche se nel corso di tale periodo non fosse stato in possesso della fattura relativa all'acquisto, purché ne avesse avuto la disponibilità entro il termine per la presentazione della dichiarazione.

In altre parole, esemplificando, per il Tribunale, in caso di acquisto di un bene nel dicembre 2026, l'eventuale ricezione della fattura nel gennaio 2027 non avrebbe pregiudicato la possibilità di esercitare la detrazione nella dichiarazione riferita al 2026.

La Corte di Giustizia ha riaffermato il principio secondo cui il diritto alla detrazione dell'IVA deve essere esercitato con riferimento al periodo d'imposta in cui il soggetto passivo soddisfa per la prima volta le due condizioni cumulative costituite, da un lato, dal sorgere del diritto stesso (presupposto sostanziale) e, dall'altro, dal possesso delle relative fatture (presupposto formale).

In altre parole, riprendendo l'esempio, la ricezione nel mese di gennaio 2027 di una fattura relativa a un acquisto effettuato a dicembre 2026 non permetterà di retro-imputare la detrazione al 2026, permettendo l'esercizio del diritto solo a partire dal 2027.

Riesame della Corte di Giustizia

La Corte di Giustizia, cui era stato richiesto il riesame della sentenza T-689/24, ha sottolineato come il Tribunale abbia disatteso le disposizioni dell'art. 179 della direttiva 2006/112/Ce, in base al quale il diritto alla detrazione deve essere esercitato secondo quanto previsto dall'art. 178 della stessa direttiva, che richiede la sussistenza della condizione formale, consistente nel possesso della fattura, in presenza di quella sostanziale (esigibilità dell'imposta e inerenza ad operazioni imponibili; C-167/26 RX, punti 33 e 34).

Il principio era peraltro già stato affermato dalla Corte di Giustizia nella causa C-152/02 (*Terra Baubedarf-Handel*) e nella coerente giurisprudenza successiva.

Il Tribunale sosteneva, tuttavia, che nel procedimento principale di tale causa (C-152/02) il soggetto passivo non disponeva di una fattura al momento dell'esercizio del suo diritto alla detrazione IVA, contrariamente a quanto avvenuto nel caso esaminato nella causa T-689/24, nel quale l'acquirente era in possesso dei documenti entro il termine per presentare la dichiarazione del periodo precedente.

La Corte di Giustizia non concorda sul punto. Come già sostenuto dall'Avvocata generale Juliane Kokott nelle sue conclusioni del 10.9.2026, in entrambi i procedimenti i soggetti passivi erano venuti in possesso delle fatture di acquisto nel periodo successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Ne discende un'erronea interpretazione dei consolidati principi della causa C-152/02 da parte del Tribunale - in contrasto con il già citato art. 179 della direttiva 2006/112/CE - che porterebbe "*a far dipendere il periodo per il quale il soggetto passivo può esercitare il suo diritto a detrazione non dal periodo nel corso del quale riceve la fattura, bensì dalla circostanza che il soggetto passivo può ancora presentare una dichiarazione per il periodo desiderato*" (causa C-167/26 RX, punto 44).

Tale interpretazione è suscettibile di violare il principio di effettività, nonché l'obiettivo di semplicità del sistema IVA (si veda al proposito il considerando 5 della direttiva 2006/112/CE). Operatori economici e Amministrazione finanziaria avrebbero l'onere di tener conto non soltanto della data di ricezione della fattura, ma anche della possibilità "di presentare ancora una dichiarazione per il periodo desiderato" e della data effettiva di trasmissione di tale dichiarazione.

Quanto, poi, alla rilevanza della presenza di entrambi i presupposti, occorre ricordare che l'Avvocata generale aveva sostenuto che "*tanto le condizioni sostanziali quanto le condizioni formali rivestono una certa*

importanza per il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte"; le prime, infatti, "*consentono di individuare il momento in cui è sorto il diritto a detrazione*", mentre le seconde (possesso della fattura) "*determinano il momento a partire dal quale tale diritto a detrazione può essere esercitato*" (conclusioni causa C-167/26 RX, punto 56).

La sentenza T-689/24 è, infine, suscettibile di compromettere il principio di neutralità dell'IVA. Generalmente cessionari e committenti pagano i propri fornitori solo dopo avere ricevuto le fatture relative agli acquisti. Non attribuire rilevanza alla ricezione del documento significherebbe concedere ai soggetti passivi di anticipare l'esercizio della detrazione dell'imposta rispetto al momento in cui questa è stata versata.

La Corte di Giustizia ritiene pertanto che la sentenza relativa alla causa T-689/24 incida su "*disposizioni essenziali relative a un principio fondamentale della direttiva IVA*", quale quello del diritto alla detrazione, essendo, quindi, idonea a pregiudicare "*l'unità e la coerenza del diritto dell'Unione*".

Contrasto fra la norma interna e l'orientamento della Corte UE

La decisione della Corte di Giustizia assume rilevanza notevole in ambito nazionale, posto che le recenti modifiche degli artt. 19 e 25 del DPR 633/72 (rispettivamente artt. 56 e 88 del DLgs. 10/2026 dall'1.1.2027), operate dall'art. 12 del DLgs. 148/2026 in attuazione della legge delega fiscale (art. 7 della L. 111/2023), hanno statuito la possibilità di retro-imputare l'IVA relativa alle fatture di acquisto infrannuali, anche in virtù di quanto affermato nella sentenza T-689/24.

Urge, quindi, adesso un intervento correttivo del legislatore nazionale, posto che le pronunce della Corte Ue hanno efficacia *ex tunc*, e, conseguentemente, la novellata norma nazionale si pone di fatto in contrasto con l'orientamento eurounitario.

Il Quotidiano del Commercialista del 27.11.2026 - **"La Corte di Giustizia Ue boccia la retroattività della detrazione IVA"** - *Bilancini - La Grutta*

Il Sole - 24 Ore del 27.11.2026, p. 41 - **"Acquisti Iva, è dietrofront sulla retroattività della detrazione"** - *Abagnale A. - Santacroce B.*

Italia Oggi del 27.11.2026, p. 22 - **"Detrazione Iva, retromarcia Ue"** - *Ricca F.*

Corte di giustizia 26.11.2026 n. C-167/26 RX

Agevolazioni

AGEVOLAZIONI FISCALI

Regime degli impatriati (art. 5 del DLgs. 209/2023) - Lavoro da remoto per il medesimo datore di lavoro estero - Incumulabilità con il regime forfetario (risposte interpello Agenzia delle Entrate 23.11.2026 n. 226 e 24.11.2026 n. 228)

Con le risposte a interpello 23.11.2026 n. 226 e 24.11.2026 n. 228, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al regime degli impatriati di cui all'art. 5 del DLgs. 209/2023.

Lavoro da remoto alle dipendenze del datore di lavoro estero - Ammissibilità

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 226/2026, ha confermato che il regime degli impatriati di cui all'art. 5 del DLgs. 209/2023 trova applicazione nell'ipotesi in cui il lavoratore presti attività dall'Italia, in modalità agile, per il medesimo datore di lavoro estero (previa verifica del requisito della residenza estera rafforzata), anche se la persona effettua trasferte periodiche nella sede del datore di lavoro.

Ciò, a condizione che sia rispettato il requisito dello svolgimento dell'attività in via prevalente in Italia.

Sul punto, si richiamano i chiarimenti della circ. n. 33/2020, per cui tale condizione deve essere verificata in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatta se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno; nel computo dei 183 giorni rientrano anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi. Non possono essere, invece, computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all'estero, essendo l'attività lavorativa prestata fuori dal territorio dello Stato.

In mancanza di tale requisito temporale, il lavoratore non può fruire del beneficio sul reddito prodotto in Italia per tale periodo di imposta.

In presenza del requisito, i redditi agevolabili possono comprendere anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro prestata in trasferta all'estero; restano, invece, esclusi i redditi prodotti all'estero.

Incumulabilità con il regime forfetario

La risposta ad interpello n. 228/2026 ha confermato l'incumulabilità tra il regime degli impatriati e il regime forfetario, precisando altresì che non pregiudica l'accesso al regime degli impatriati l'apertura della partita IVA come forfetario senza aver effettivamente iniziato l'attività.

Al riguardo, vengono richiamati i principi riguardanti "*l'esercizio di un'attività*" per cui ciò che rileva è " *l'effettivo svolgimento dell'attività stessa, che ha inizio con la prima operazione effettuata e non con la sola apertura della partita IVA*" (circolare n. 6/2015, § 8.3).

Ne deriva che, laddove non sia stata ancora effettuata alcuna operazione, né emessa alcuna fattura, non assume rilevanza l'apertura della partita IVA.

Pertanto, prosegue l'Agenzia, laddove le fatture emesse siano poi assoggettate al regime IVA ordinario, i relativi adempimenti siano stati eseguiti e il contribuente abbia correttamente tenuto la prescritta contabilità, anche nella modalità semplificata, il comportamento concludente prevale sui regimi contabili erroneamente opzionati.

Resta fermo che al fine di avvalersi dell'agevolazione fiscale per gli impatriati il lavoratore autonomo dovrà compilare il quadro RE di REDDITI PF, indicando nell'apposita casella posta a fianco del quadro, il codice 8 (oppure il codice 9 nel caso la persona abbia i requisiti per avvalersi della detassazione del 60%, in presenza di figli minorenni).

art. 5 DLgs. 27.12.2023 n. 209

Risposta interpello Agenzia Entrate 23.11.2026 n. 226

Il Quotidiano del Commercialista del 24.11.2026 - **"Regime degli impatriati anche in caso di smart working per il datore di lavoro estero"** - *Corso*

Il Sole - 24 Ore del 24.11.2026, p. 38 - **"Il lavoro agile per l'estero non tocca il bonus trasferte"** - *Longo*

Italia Oggi del 24.11.2026, p. 26 - **"Impatriati, sgravi estesi"** - *Stancati - Ricco*

Guide Eutekne - Imposte Dirette - **"Regime degli impatriati"** - *Corso L.*

Lavoro

PREVIDENZA

Contributo INPS ex L. 335/95 - Ricongiunzione dei contributi ai fini pensionistici - Facoltà esercitata dai liberi professionisti - Chiarimenti (messaggio INPS 26.11.2026 n. 3900)

Con il messaggio 26.11.2026 n. 3900, l'INPS ha fatto seguito a quanto già precisato con la precedente circ. 9.2.2026 n. 15, con cui sono stati forniti chiarimenti in merito all'applicazione dell'istituto della ricongiunzione tra la Gestione separata e gli Enti privati di previdenza obbligatoria di cui ai DLgs. 509/94 e 103/96.

Nell'occasione, l'Istituto previdenziale si era adeguato ad un consolidato orientamento giurisprudenziale, superando il precedente indirizzo amministrativo che non prevedeva la possibilità di ricongiungere presso le Casse dei professionisti i contributi versati nella Gestione separata.

Nuovo indirizzo amministrativo

Con la sentenza 15.10.2019 n. 26039, la Corte di Cassazione ha stabilito che per i liberi professionisti è sempre possibile operare la ricongiunzione dei periodi contributivi di cui all'art. 1 co. 2 della L. 45/90 (ai fini del diritto e della misura di un'unica pensione) presso la propria Cassa previdenziale, senza alcuna limitazione e indipendentemente dalla omogeneità o meno del metodo di calcolo delle contribuzioni versate nelle diverse gestioni.

Successivamente, con la circ. 15/2026, l'INPS ha dunque ammesso la ricongiunzione dei contributi accreditati nella Gestione Separata nei rapporti con le Casse professionali, operando un significativo cambiamento di rotta, dal momento che in precedenza aveva escluso la possibilità di trasferimento dei versamenti, sul presupposto delle peculiarità nel calcolo della pensione relativo agli accrediti nella Gestione Separata

Nuovo intervento dell'INPS

Con il messaggio n. 3900/2026, l'INPS è nuovamente intervenuto in materia fornendo chiarimenti operativi in merito alla gestione e agli effetti delle domande di ricongiunzione presentate prima e successivamente all'adeguamento al citato indirizzo giurisprudenziale di legittimità.

L'Istituto previdenziale ha confermato che le disposizioni dettate con la circ. n. 15/2026 trovano applicazione alle domande di ricongiunzione e ai relativi ricorsi inoltrati a decorrere dal 9.2.2026 (data di pubblicazione della circolare) e a tutte le domande di ricongiunzione e ai ricorsi inoltrati prima di tale data e che, sempre a tale data, risultino giacenti e non ancora definiti.

Domande non ancora definite

Con il messaggio in parola, l'INPS precisa innanzitutto che le domande di ricongiunzione presentate anteriormente alla data di pubblicazione della circ. n. 15/2026 e non ancora definite con un provvedimento da parte degli Enti privati, notificato e accettato dall'interessato, devono essere definite in applicazione dell'orientamento espresso con la medesima circolare, anche qualora l'Istituto abbia già trasmesso il relativo prospetto contributivo.

Conseguentemente, ai fini della determinazione della posizione contributiva oggetto di ricongiunzione, i prospetti contributivi devono essere rielaborati con l'inclusione anche dei periodi accreditati presso la Gestione separata, secondo le disposizioni contenute nella circ. n. 15/2026.

Domande già definite

Invece, per le domande di ricongiunzione presentate prima del 9.2.2026 e già definite con l'accettazione del relativo provvedimento emesso dalle Casse private, senza che nell'operazione siano stati ricompresi i periodi contributivi accreditati presso la Gestione separata in ragione dell'orientamento amministrativo precedentemente applicato, gli interessati possono presentare una domanda di ricongiunzione integrativa della domanda originaria.

Nel merito, l'INPS precisa che tale istanza è finalizzata esclusivamente alla valorizzazione dei periodi contributivi accreditati presso la Gestione separata che:

- risultavano già esistenti alla data di presentazione della domanda di ricongiunzione originaria;

- non sono stati ricompresi nella precedente operazione di ricongiunzione esclusivamente in ragione dell'orientamento amministrativo applicato al momento della relativa definizione.

Pertanto, rimangono esclusi dalla domanda di ricongiunzione integrativa i periodi contributivi accreditati presso la Gestione separata successivamente alla data di presentazione della domanda originaria.

La possibilità di integrare la domanda di ricongiunzione originaria non consente, inoltre, di sanare l'eventuale mancanza degli ulteriori requisiti previsti per la ricongiunzione dei periodi assicurativi ai fini previdenziali per i liberi professionisti dalla L. 45/90, che devono risultare perfezionati alla data di presentazione della domanda originaria.

In aggiunta, con il messaggio n. 3900/2026 si precisa che non è possibile dare corso alla domanda di ricongiunzione integrativa se le posizioni contributive oggetto di ricongiunzione sono state nel frattempo utilizzate per la liquidazione di un trattamento pensionistico.

Termini di presentazione delle istanze

Con il messaggio n. 3900/2026 si rende noto che la domanda di ricongiunzione integrativa deve essere presentata all'Ente privato competente entro 24 mesi dalla data di pubblicazione del messaggio in commento e che spetterà agli Enti privati assicurare un'adeguata informativa ai propri iscritti in merito alla possibilità di presentare la domanda di ricongiunzione integrativa e al relativo termine.

art. 1 co. 2 L. 5.3.1990 n. 45

Messaggio INPS 26.11.2026 n. 3900

Il Quotidiano del Commercialista del 27.11.2026 - **"Tempo 24 mesi per la domanda di ricongiunzione integrativa verso le Casse private"** - *Mamone*

Guide Eutekne - Previdenza - **"Gestione separata INPS"** - *Quintavalle R.*

Guide Eutekne - Previdenza - **"Pensioni - Ricongiunzione"** - *Secci N.*

LOCAZIONI

Aspetti fiscali - Cedolare secca - Condizioni agevolative - Natura del conduttore - Conduttore società - Locazione ad uso foresteria - Ammissibilità (Cass. SS.UU. 24.11.2026 n. 29947)

Con la sentenza 24.11.2026 n. 29947, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno ammesso la possibilità, per il locatore, di esprimere l'opzione per la cedolare secca anche per i contratti di locazione ad uso foresteria in cui il conduttore sia una società o comunque un soggetto che agisce nell'esercizio dell'impresa, di arti o professioni.

In questo modo, si risolve un dubbio, sull'interpretazione dell'art. 3 del DLgs. 23/2011, che si trascina da più di 15 anni.

Questione interpretativa

Il dubbio sulla compatibilità tra l'imposta sostitutiva della cedolare secca e la natura imprenditoriale del conduttore nasce dal disposto del co. 6 dell'art. 3 del DLgs. 23/2011 che, nell'istituire e delimitare la "tassa piatta", specifica che essa non si applica "*alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni*". Infatti, se non vi è discussione sul fatto che tale disposizione impedisca di applicare la cedolare secca qualora il locatore agisca nell'esercizio di imprese, arti o professioni, si è aperto un dibattito sulla possibilità che l'esclusione operi anche quando il conduttore sia imprenditore.

Tesi delle Entrate

Fin dal 2011, l'Agenzia delle Entrate (circ. n. 26/2011, § 1.2) ha accolto un'interpretazione restrittiva di questa disposizione, affermando che, per "*valutare i requisiti di accesso al regime", sia necessario guardare "anche all'attività esercitata dal locatario ed all'utilizzo dell'immobile locato*".

Secondo l'Amministrazione, in pratica, l'opzione per la cedolare secca non è possibile:

- non solo qualora il locatore agisca nell'esercizio di imprese arti o professioni (punto che non è mai stato messo in dubbio da alcuno);

- ma anche nel caso in cui il conduttore agisca nell'esercizio dell'impresa o di arti e professioni, come avviene, ad esempio, se egli loca un immobile abitativo a uso foresteria dei dipendenti.

Evoluzione della giurisprudenza

Questa interpretazione, sulla quale l'Agenzia è rimasta ferma nel corso degli anni (si veda la circ. n. 12/2016 , § 3.2 e, da ultimo, la risposta all'interrogazione parlamentare n. 3-02159/2025), ha attirato le critiche della dottrina (che la riteneva in contrasto sia col dato letterale che con una lettura sistematica della disciplina) e, dopo anni in cui gli orientamenti della giurisprudenza di merito sono stati altalenanti (cfr. tra le altre C.T. Reg. Lazio n. 1723/10/22, C.T.G. II Veneto n. 53/5/23, C.G.T. II Lazio n. 1223/14/23, C.T. Reg. Toscana n. 590/6/22), è stata, infine, rifiutata dalla Cassazione.

Con la pronuncia n. 12395/2024 (confermata, poi, dalle successive Cass. 7 maggio 2025 n. 12076 e 12079), la Suprema Corte ha sancito, infatti, che l'art. 3 co. 6 del DLgs. 23/2011, nella parte in cui esclude l'applicazione della cedolare secca alle "*locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni*" deve essere riferita al solo locatore, restando, invece, " *irrilevante la qualità del conduttore e la riconducibilità della locazione all'attività professionale del conduttore*".

Poi, però, la sezione tributaria della Cassazione, con l'ordinanza 3.11.2025 n. 30016, ha esaminato criticamente questi ultimi arresti, chiedendo alle Sezioni Unite di dirimere la "difformità interpretativa" sorta sulla possibilità di applicare la cedolare secca quando il conduttore è una società.

Decisione delle Sezioni Unite

Le Sezioni unite ricostruiscono gli argomenti addotti dalla prassi e dalla giurisprudenza a sostegno dell'esclusione della possibilità di applicare la cedolare secca alle locazioni a uso foresteria concluse da un conduttore imprenditore sono:

- da un lato, la considerazione per cui la bilateralità del contratto di locazione implicherebbe che nessuna delle parti agisca nell'esercizio dell'impresa;

- dall'altro, il dettato del co. 6-bis dell'art. 3 del DLgs. 23/2011, che, ove ammette la possibilità di applicare la cedolare secca al conduttore persona giuridica nel caso di "*unità immobiliari abitative locate nei confronti di cooperative edilizie per la locazione o enti senza scopo di lucro [...] purché sublocate a studenti universitari e date a disposizione dei comuni*", dimostrerebbe che, al di là di tali casi espressamente previsti, la cedolare non possa riguardare conduttori societari;

- la natura “non abitativa” del contratto di locazione a uso foresteria.

Contratto ad uso foresteria

Con riferimento all’ultimo argomento, le Sezioni Unite rilevano, in senso opposto, come la dissociazione tra conduttore e beneficiario effettivo della locazione non influisca sulla possibilità di applicare la cedolare secca, in quanto la natura abitativa della locazione non è inficiata dal fatto che il godimento del bene sia destinato a soggetti terzi, rispetto al conduttore: se la finalità della cedolare è quella di incentivare e favorire tutte le locazioni con finalità abitativa - conclude la Corte - “*non risulta determinante e decisivo il carattere primario o secondario del relativo utilizzo*“.

L’argomento interpretativo desunto dal comma 6-bis viene superato, invece, rilevando come tale norma non costituisca affatto un’eccezione a un preteso divieto generale, ma costituisca una fattispecie “ulteriore” di applicabilità della tassa piatta (come dimostrato dall’utilizzo della congiunzione “anche”).

Interpretazione letterale

Secondo le Sezioni Unite, la tesi che esclude la cedolare nel caso di conduttore società o imprenditore rappresenta una violazione del principio di stretta interpretazione delle norme tributarie, che non impone solo di non estendere le agevolazioni a fattispecie non previste, ma vieta anche di ampliare i presupposti agevolativi inserendovi profili non espressamente richiesti dalla norma: l’art. 3 co. 6 del DLgs. 23/2011 è imperniato sulla qualità del locatore, mentre la natura soggettiva del conduttore non ha alcun rilievo ai fini dell’ammissibilità dell’opzione.

Sulla base di queste premesse, le Sezioni Unite enunciano, allora, il seguente principio di diritto: “*ai fini dell’applicazione del regime della cedolare secca, assumono rilievo la qualità del locatore, in relazione al quale il comma 6 dell’art. 3 DLgs. 23/2011 stabilisce la locazione non deve essere effettuata «nell’esercizio di una attività d’impresa, o di arti e professioni», e la effettiva destinazione ad uso abitativo dell’immobile locato, mentre non rivestono autonoma valenza ostativa né la natura soggettiva del conduttore né la circostanza che il godimento del bene sia destinato, in via finale, a soggetti terzi rispetto al conduttore*“.

art. 3 DLgs. 14.3.2011 n. 23

Interrogazione parlamentare 25.9.2025 n. 3-02159

Il Quotidiano del Commercialista del 25.11.2026 - **"Le Sezioni Unite aprono alla cedolare sui contratti a uso foresteria"** - *Mauro*

Guide Eutekne - Imposte Dirette - **"Cedolare secca"** - *Mauro A.*

Il Quotidiano del Commercialista del 18.11.2025 - **"Alle Sezioni Unite la cedolare secca sulla locazione a uso foresteria"** - *Mauro*

Il Quotidiano del Commercialista del 26.9.2025 - **"Sulla preclusione della cedolare se il conduttore è un’impresa l’Agenzia non cambia idea"** - *Mauro*

Il Quotidiano del Commercialista del 28.3.2025 - **"Cassazione ed Entrate disallineate sulla cedolare per il conduttore nell’esercizio di impresa"** - *Mauro*

Il Quotidiano del Commercialista del 9.5.2025 - **"Per la Cassazione cedolare compatibile con un conduttore imprenditore"** - *Mauro*

Cass. 13.11.2025 n. 30016

Cass. SS.UU. 24.11.2026 n. 29947

Leggi in evidenza

LAVORO

DECRETO PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI – DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE IN FAVORE DELLE PERSONE CON DISABILITÀ 23.7.2026

LAVORO

LAVORO SUBORDINATO - ASSUNZIONI AGEVOLATE - Incentivi al lavoro delle persone con disabilità negli enti del Terzo settore

Il DM 23.7.2026 definisce le modalità di ammissione, quantificazione ed erogazione di un contributo

finalizzato a valorizzare e incentivare le competenze professionali dei giovani con disabilità e il loro diretto coinvolgimento nelle diverse attività statutarie, anche produttive, e nelle iniziative imprenditoriali degli enti del Terzo settore (ETS) di cui all'art. 4 del DLgs. 3.7.2017 n. 117. Sono altresì disciplinate le modalità e i termini di presentazione delle domande, le procedure di controllo relative al contributo nonché le modalità di raccordo operativo con le Regioni e le Province autonome e con i servizi competenti per il collocamento mirato, ai fini dell'accompagnamento all'inserimento lavorativo, del supporto ai datori di lavoro e del monitoraggio degli esiti occupazionali.

L'emanazione del decreto è stata resa nota con un comunicato della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per le politiche in favore delle persone con disabilità pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 254 del 31.10.2026.

Beneficiari del contributo

Il contributo può essere richiesto dagli ETS di cui all'art. 4 del DLgs. 117/2017, in relazione alle assunzioni, ai sensi della L. 12.3.99 n. 68:

- effettuate nel periodo compreso tra il 23.7.2026 - data di adozione del DM 23.7.2026 (cfr. FAQ Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dip. per la disabilità 3.11.2026) - e il 31.12.2026;

- di persone con disabilità di età inferiore ai 35 anni;

- con contratto di lavoro a tempo indeterminato;

- per lo svolgimento di attività conformi allo statuto.

I soggetti che richiedono il contributo ne informano il servizio competente per il collocamento mirato del territorio in cui è ubicata la sede di lavoro della persona assunta, anche ai fini dell'eventuale attivazione di interventi di accompagnamento, consulenza, sostegno all'inserimento lavorativo e individuazione degli accomodamenti ragionevoli.

Il contributo spetta anche in caso di trasformazione a tempo indeterminato di un rapporto a termine, anche a tempo parziale, a condizione che detta trasformazione sia intervenuta nel periodo indicato (23.7.2026 – 31.12.2026).

Il contributo è cumulabile con altre misure incentivanti l'assunzione di persone con disabilità, benché non spetti per l'assunzione o il passaggio a tempo indeterminato di lavoratori per i quali sia stato già riconosciuto quello di cui all'art. 28 del DL 4.5.2023 n. 48, anche se presso un diverso datore di lavoro.

Misura del contributo

Il contributo spetta in ragione del numero dei lavoratori con disabilità assunti, indicati nelle istanze pervenute e ritenute ammissibili, ed è erogato, nel limite complessivo di spesa, nella misura massima di:

- 12.000,00 euro una tantum, quale contributo per l'assunzione effettuata;

- 1.000,00 euro per ogni mese, da riproporzionare per le frazioni di mese, dalla data di assunzione e fino al 31.12.2026.

In caso di interruzione o cessazione del contratto di lavoro in data anteriore al 31.12.2026, il contributo non è erogato.

Requisiti

Il contributo, ferme restando le disposizioni relative agli aiuti de minimis di cui al Regolamento Ue 2023/2831, è riconosciuto a condizione che il datore di lavoro sia in regola con il DURC, con le previsioni di cui all'art. 3 della L. 68/99 e con gli obblighi il cui rispetto è verificato ai sensi dell'art. 48-bis del DPR 29.9.73 n. 602. Inoltre, nei tre anni precedenti alla richiesta di contributo, il datore non deve:

- essersi avvalso dell'esonero dall'obbligo di assunzione di cui all'art. 5 co. 3 della L. 68/99;

- aver rifiutato un'assunzione del lavoratore invalido ai sensi dell'art. 9 della L. 68/99;

- essersi trovato nelle condizioni sanzionate ai sensi dell'art. 15 della L. 68/99.

Infine, il datore di lavoro non deve avere commesso violazioni in materia di salute e di sicurezza sul lavoro.

Procedura

Per beneficiare del contributo, i soggetti in possesso dei requisiti presentano, a pena di decadenza, la domanda, redatta sul modello reso disponibile sul sito del Dipartimento per la disabilità presso il Consiglio dei Ministri, tramite l'apposita PEC inclusionelavorativa.disabilita@pec.governo.it (cfr. FAQ Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dip. per la disabilità 3.11.2026). Alla domanda è attribuito un codice identificativo.

Le domande sono inammissibili se pervenute oltre il 31.12.2026, nonché nel caso in cui non siano corredate da una dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del DPR 28.12.2000 n. 445, in cui il soggetto richiedente attesta e dichiara quanto previsto dall'art. 4 co. 2 dello stesso DM 23.7.2026, tra cui il numero delle persone con disabilità assunte con il relativo codice fiscale e il codice della comunicazione obbligatoria di instaurazione del rapporto di lavoro, nonché gli estremi del conto corrente bancario, postale ovvero il codice IBAN per l'accredito, che deve essere intestato all'ente richiedente.

La presentazione dell'istanza è certificata e comprovata da un'apposita ricevuta contenente anche il codice identificativo dell'istante.

Erogazione

Il Dipartimento per le politiche in favore delle persone con disabilità valuta le domande presentate e pubblica l'elenco dei destinatari del contributo, che è erogato in unica soluzione. I destinatari sono individuati tramite il relativo codice identificativo.

L'erogazione del contributo è effettuata mediante accredito sul conto corrente identificato dall'IBAN indicato nell'istanza.